



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W, als ehemalige Gesellschafter der von ihnen gebildeten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, vertreten durch Jupiter Wirtschaftstreuhand GmbH, 1210 Wien, Pius Parsch Platz 2, vom 30. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien F vom 25. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer für 2002 bis 2005 entschieden:

- Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2002 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 wird abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) betreiben den Swinger-Club in W und vermieteten Räumlichkeiten zum Betrieb einer Boutique. Im Streitzeitraum führten sie das Unternehmen im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Gegenständlich ist der auf die Erlöse des Swingerclubs anzuwendende Steuersatz strittig.

Im Gefolge einer abgabenrechtlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden am 25. Juni 2004 u.a. Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2003 erlassen, in denen die

---

schätzungsweise ermittelten zu versteuernden Umsätze des Swingerclubs dem Normalsteuersatz unterworfen wurden.

In der gegen diese Bescheide fristgerecht eingebrauchten Berufung vom 1. September 2004 wandten sich die Bw. einerseits gegen die Schätzung und brachten andererseits hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes vor, dass auf die Leistungen des geprüften Betriebes – Swinger-Club - der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 6 UStG anzuwenden sei, da die Hauptleistung die Bereitstellung der Saunaeinrichtungen sei und allfällige andere von den Bw. erbrachte Leistungen das steuerliche Schicksal dieser Hauptleistung zu teilen hätten.

Mit Berufungsentscheidung vom 28. Dezember 2007 hob der Unabhängige Finanzsenat u.a. die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2002 und 2003 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ in der Folge am 25. Februar 2008 auf Grundlage der von den Bw. abgegebenen Umsatzsteuererklärungen Umsatzsteuerbescheides für 2002 bis 2005, in denen jedoch abweichend von den Erklärungen der Bw. die aus den von den Bw. bekannt gegebenen Einnahmen errechneten zu versteuernden Umsätze dem Normalsteuersatz unterworfen wurden. Das zuständige Finanzamt ging unter Verweis auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 1. September 2004 davon aus, dass die Hauptleistung der Bw. in der Zur-Verfügung-Stellung eines Ortes zur Ausübung von Geschlechtsverkehr mit anderen Besuchern des Etablissements bestünde und nicht wie von den Bw. angegeben im Betrieb einer Sauna iSd § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994.

Mit Schreiben vom 30. April 2008 brachten die Bw. fristgerecht Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2002 bis 2005 ein und führten begründend unter Hinweis auf ihre frühere Berufung abermals aus, dass sie einen Saunabetrieb iSd § 10 Abs. 2 Z 6 UStG betreiben würden und folglich die erzielten Erlöse dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% zu unterwerfen seien. Im Sinne der Rz 348 der Umsatzsteuerrichtlinien könnten sie sich eine Aufteilung des Pauschalpreises in folgender Weise vorstellen:

20,00 € für Sauna (10%iger Umsatz)  
20,00 € für Speisen (10%iger Umsatz)  
20,00 € für Getränke (20%iger Umsatz)

Zusammenfassend werde festgehalten, dass es sich um einen Saunabetrieb mit entsprechender Ausstattung handle, lediglich 4 Einrichtungsgegenstände würden nicht der herkömmlichen Ausstattung entsprechen. Auch die Ruheräume seien entsprechend ausgestattet und beleuchtet. Eine vom Üblichen differenzierte Betriebsführung und

---

Spezialisierung, auch vielleicht mit höheren Eintrittspreisen könne daran wohl nichts ändern. In diesem Zusammenhang müsse wohl auch die Definitionsfrage (Swinger= lebenslustiger Mensch) ebenso gestellt werden, wie jene, worin diesbezüglich die Leistung der Bw. bestünde.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw., die im Streitzeitraum jeweils zu 50% am Ergebnis der GesbR beteiligt waren, betreiben in den Räumlichkeiten Ihres Hauses einen Swinger-Sauna Club und vermieten Räumlichkeiten zum Betrieb einer Boutique. Sie verfügen über die Gewerbeberechtigung zum Betrieb einer Sauna sowie zum Betrieb eines Buffets iSd § 143 Z 7 GewO.

Einlass in den Swinger-Sauna Club wird nur Pärchen oder Singledamen gewährt, Singleherren wird der Eintritt verwehrt. Von den Gästen ist ein Pauschalpreis zu entrichten, der für Singledamen lediglich 25% des von Pärchen kassierten Betrages ausmacht.

In dem von den Gästen zu entrichtenden Pauschalpreis ist die Benützung der weitläufigen Räumlichkeiten des Swingerclubs, wie insbesondere ausgedehnter Ruheräumlichkeiten und großzügiger Duschen sowie auch einer Sauna, die Inanspruchnahme diverser einschlägiger Vorrichtungen, wie einer Schaukel, einer Massageliege oder eines Gynostuhl, TV-Unterhaltung und die Konsumation aller Speisen und Getränke inkludiert.

Laut Hausordnung haben die Gäste einander zu duzen, Personen mit Hautkrankheiten und u.ä. haben ebenso wenig Zutritt zu den Clubräumlichkeiten wie invalide, gebrechliche Personen, Hostessen, „Profis“ und Tätowierte. Ungebührliches Verhalten und Lärmen und jegliche Art von Eifersucht sind nicht erwünscht. Ein Nein ist absolut zu respektieren.

Sowohl Homepage des Clubs als auch dessen Gästebuch laden ein, die den Gästen im Swingerclub gebotene Gelegenheit zur Vornahme sexueller Handlungen mit variierenden Partnern zu ergreifen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Betriebsprüfer getroffenen Feststellungen, den Informationen auf der vom Swingerclub betriebenen Internetseite, den im Akt aufliegenden Fotos und folgender Beweiswürdigung:

---

Der Begriff Swinger ist entgegen den Behauptungen der Bw. in handelsüblichen Wörterbüchern (Pons, Collins) der englischen Schriftsprache nicht mit „lebenslustiger Mensch“ definiert. Ebenso wenig lässt sich diese Behauptung im Duden oder in gebräuchlichen Lexika (vgl. etwa Brockhaus) verifizieren.

Die korrekte Übersetzung des Wortes „to swing“ lautet vielmehr „hin- und her pendeln“, weshalb nach dem allgemeinen Sprachgebrauch und entsprechend der in verschiedenen Lexika gefundenen Definitionen als Swinger vielmehr eine Person bezeichnet wird, welche Geschlechtsverkehr mit verschiedenen (beliebigen) Partnern praktiziert.

Bereits eine oberflächlich durchgeführte Internetrecherche ergibt, dass der von den Bw. betriebene Swinger-Club ausschließlich als Swinger Club beworben wird und auf den Internetseiten verschiedener „Erotikdienstleister“ inseriert bzw. bewertet wird. Weder die Informationen der Betreiber noch die Eintragungen im Gästebuch erwähnen die im Swingerclub auch zur Verfügung stehende Sauna. Folglich wird davon ausgegangen, dass sowohl die Bw. als auch deren Kunden als Hauptleistung des Betriebes die Verschaffung von Gelegenheit zur Ausübung von Geschlechtsverkehr mit verschiedenen Personen in den Betriebsräumlichkeiten und nicht die „medizinische Nutzung von Wärme zu therapeutischen Zwecken“ sehen, und vor allem die Gäste den Betrieb in Erwartung der Befriedigung bestimmter sexueller Vorlieben und nicht wegen des Erholungswertes eines Saunabesuches aufsuchen.

Auch die angeführten Punkte der Hausordnung dienen offensichtlich nicht der Regelung des Betriebsablaufes eines Saunabetriebs, sondern einzig dem Schutz der Clubbesucher bei der Ausübung von Geschlechtsverkehr.

Den wiederholten Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw., der Swinger-Sauna Club sei ein etwas exklusiver ausgestatteter Saunabetrieb, ist entgegen zu halten, dass die Sauna weder von den Betreibern noch deren Gästen überhaupt erwähnt wird. Der Grund für den Besuch des Betriebes liegt nicht in der Regeneration in der Sauna sondern in der Möglichkeit, in den Betriebsräumen mit anderen Gästen sexuellen Handlungen nachgehen zu können. Dient doch der Besuch eines Swingerclubs typischerweise dem Auffinden von Partnern, die kurzfristig zu Sexualkontakte bereit sind und der sofortigen Umsetzung dieser Sexualkontakte.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 2 Nr. 1 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames

Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABIEG Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, (Sechste MwSt-RL) die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Dementsprechend bestimmt § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, dass der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen unterliegen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. die Urteile vom 25. Februar 1999 in der Rs. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd.), Rn 29 bis 32, vom 27. Oktober 2005 in der Rs. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV), Rn 19 bis 21, und vom 21. Juni 2007 in der Rs C-453/05 (Volker Ludwig), Rn 17, 18) ist bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung notwendig. Zum einen ist eine jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringens unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. auch das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2008 in der Rs C-425/06 (Part Service Srl), Rn 48 bis 53, sowie VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; 20.2.2008, 2006/15/0161; 1.3.2007, 2004/15/0090; 30.3.2006, 2002/15/0075).

Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. VwGH 1.3.2007, 2004/15/0090, Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 31, mwN).

Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt zwar keine entscheidende Bedeutung zu, jedoch kann es für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen, wenn ein Leistungserbringer seinen Kunden eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Leistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises erbringt (vgl. das erwähnte Urteil des EuGH vom 25. Februar 1999 (Card Protection Plan Ltd.), Rn 31, sowie VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075; 24.03.2009, 2006/13/0150).

---

Im streitgegenständlichen Fall ist einerseits strittig, worin die Hauptleistung des Swinger-Sauna Clubs besteht, beharren doch die Bw. darauf, einen Saunabetrieb iSd § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 betreiben zu wollen, weshalb sie davon ausgehen, dass sämtliche in ihrem Betrieb erzielten Erlöse dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu unterwerfen seien. Andererseits können sie sich auch eine gleicheilige Aufteilung der Pauschalentgelte in mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernde Umsätze aus dem Saunabetrieb und so genannte Restaurationsumsätze sowie zum Normalsteuersatz zu versteuernde Getränkeumsätze vorstellen. Eine derartige Aufteilung des von den Kunden vereinnahmten Pauschalentgeltes wurde jedoch weder mit den Besuchern des Swingerclubs kommuniziert noch wurde irgendein Nachweis für die gewählte Relation beigebracht.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 6 UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 10% für die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung. Der Begriff der Thermalbehandlung wurde dem EG-Recht entnommen (vgl. Anhang H Z 16 der 6. MwSt-RL) und ist weder dort noch in § 10 UStG definiert, weshalb auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist.

Demnach gilt als Thermalbehandlung die medizinische Nutzung der Wärme oder allgemeiner von Temperaturänderungen zu therapeutischen Zwecken. Dazu gehören die Verabreichung von Thermalbädern, Dampf- und Heißluftbädern, aber wohl auch von Kneipbädern und ferner der „normale“ Saunabetrieb (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 10 Tz 104, mwN).

Keine „normale“ Saunabenützung liegt nach Ansicht der Lehre bei „FKK Saunas“, „Sexsaunas“ oder „Gaysaunas“ vor. In Fällen, wo höhere Eintrittspreise als üblicherweise für eine normale Saunabenützung verlangt werden, besteht die eigentliche Hauptleistung in der Ermöglichung von sexuellen Betätigungen mit anderen Gästen (vgl. etwa Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006), § 10 Rz 103).

Gemäß § 10 Abs. 2 Zif. 1 lit. d UStG 1994 ermäßigt sich die Umsatzsteuer auch auf 10 % für die Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränke im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze). Auch diese Umsatzsteuerermäßigung ist nur dann anzuwenden, wenn es sich bei der Abgabe von Speisen und Getränken tatsächlich um eine eigenständige Leistung handelt und nicht um eine Nebenleistung im Rahmen einer mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Hauptleistung.

Aufgrund der Preisgestaltung, der Zutrittsmodalitäten, des Verpflegungsangebotes und insbesondere des öffentlichen Auftrittes des Swinger Sauna Clubs (Werbung und Internetpräsenz) ist davon auszugehen, dass die Hauptleistung des Betriebes der Bw. entgegen deren anders lautenden Behauptungen in der Verschaffung der Gelegenheit zur

---

Ausübung von Geschlechtsverkehr mit wechselnden Partnern besteht (Swinger Club). Die Möglichkeit zur Konsumation von Speisen und Getränken sowie die Nutzung der Sauna werden weder gesondert verrechnet noch stellen sie eigene Zwecke des Besuches sondern ausschließlich Mittel dar, um die erwartete Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können und sind folglich nur unselbständige Nebenleistungen zur Abrundung des Leistungsangebotes des Swingerclubs (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150).

Gerade das Motiv der Besucher des Betriebes der Bw. zeigt deren Erwartungshaltung, welche bestimmte Leistung sie für das geleistete Entgelt zu erhalten erhoffen, und entbehrt deshalb nicht der rechtlichen Relevanz. Der gesundheitliche Effekt einer Sauna ist für die eine solche Erwartungshaltung beim Besuch des Betriebes der Bw. aufweisenden Besucher demgegenüber nicht entscheidend. Es ist daher davon auszugehen, dass die Benützung der Sauna sowie die Einnahme von Speisen und Getränken für die Kunden der Bw. keine eigenen Zwecke des Besuches, sondern Mittel darstellen, um die erwartete Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Die Einwendungen der Bw., dass ein Gewerbeschein, der zur Ausübung eines Saunabtriebs berechtigt, vorliege, und die beigebrachte Betriebsanlagegenehmigung gemäß § 74 GewO für den Betrieb einer Sauna, sind für die Beurteilung des auf die Erlöse des Swinger-Sauna Clubs anzuwendenden Steuersatzes iSd § 10 UStG 1994 ohne rechtliche Relevanz.

Die von den Bw. in ihrem Betrieb angebotene Hauptleistung, die in der Verschaffung der Gelegenheit zur Ausübung von Geschlechtsverkehr mit wechselnden Partnern besteht, stellt eine sonstige Leistung iSd UStG dar, für die keine Steuerbefreiung im Sinne des § 6 UStG 1994 vorgesehen ist.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994). Die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Zif. 1 lit. d bzw. Zif. 6 UStG 1994 liegen – wie bereits dargestellt – nicht vor.

Unter der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer für die steuerbare sonstige Leistung ist gemäß § 4 Abs. 1 UStG das Entgelt zu verstehen, welches der Leistungsempfänger für den Erhalt der Leistung aufzuwenden hat.

Da die Bw. ihre Eintrittspreise inklusive Umsatzsteuer vereinnahmt haben, ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen aus den vereinnahmten Bruttobeträgen die 20%ige Umsatzsteuer herauszurechnen. Zu diesem Zweck sind – wie vom Finanzamt auch durchgeführt – die erklärten Erlöse um die von den Bw. erklärten Umsatzsteuerbeträge zu erhöhen und von den damit errechneten Bruttobeträgen die einem 20%igen

---

Umsatzsteuersatz entsprechenden Umsatzsteuerbeträge herauszurechnen, um so die zu versteuernden Umsätze zu ermitteln.

Bei dieser Berechnung ist dem Finanzamt für das Jahr 2005 jedoch ein Fehler unterlaufen: Von den Bw. wurden inklusive eines Eigenverbrauchs von 472,36 € 10%ige Umsätze von 28.794,31 € erklärt. Daraus ergibt sich ein von den Bw. im Swingerclub eingenommener Bruttobetrag von 31.154,15 €, woraus sich ein zu 20% zu versteuernder Erlös von 25.961,79 € ergibt. Addiert man zu diesem den bisher erklärt 20%igen Erlös aus der Vermietung der Boutique und den Eigenverbrauch in Höhe von insgesamt 6.118,89 €, so erhält man 20%ige Erlöse in Höhe von 32.080,68 € und nicht wie im angefochtenen Bescheid 37.098,37 €. Insofern war der Bescheid abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. Oktober 2009